

Audience publique du 18 avril 2012

Recours formé par
la société ..., ...,
et les époux ... et ..., ...
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu et d'impôt commercial communal

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 27969 du rôle et déposée le 24 février 2011 au greffe du tribunal administratif par Maître Alain Lorang, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats de Luxembourg, au nom de la société civile immobilière ..., établie et ayant son siège social à L-..., inscrite au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro ..., représentée par son gérant en fonction, et de Monsieur ... et de son épouse, Madame ..., demeurant ensemble à L-..., associés détenant chacun cinquante pour cent des parts sociales de la société ..., tendant à la réformation, sinon à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 22 novembre 2010 prise sur réclamation dirigée contre les bulletins portant établissement séparé et en commun des revenus et les bulletins de la base d'assiette de l'impôt commercial communal des années 2005, 2006 et 2007, tous émis le 25 juin 2009 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 20 mai 2011 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 20 juin 2011 par Maître Alain Lorang au nom des demandeurs ;

Vu le mémoire en duplique du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 21 juillet 2011 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision critiquée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Yusuf Meynioglu, en remplacement de Maître Alain Lorang, et Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en leurs plaidoiries respectives.

A défaut de déclarations d'impôt déposées par la société civile immobilière ..., ci-après désignée par « la société ... », le bureau d'imposition Sociétés ... de la section des sociétés du service de l'imposition de l'administration des Contributions directes, émit le 25 juin 2009 à l'égard de la société ... les bulletins portant établissement séparé et en commun des revenus et les bulletins de l'impôt commercial communal pour les années 2005, 2006 et 2007, sur base d'une taxation d'office des bases d'imposition

Par lettre du 24 septembre 2009, la société ..., sous la signature de son gérant, Monsieur ..., introduisit une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le directeur », contre la taxation d'office du bénéfice commercial de la société pour les années 2005 à 2007. La société ... joignit à sa lettre les déclarations pour l'établissement en commun du bénéfice commercial des années 2005, 2006 et 2007 ainsi que les comptes annuels se rapportant à ces exercices, tout en priant le directeur de redresser les impositions en tenant compte du résultat effectivement réalisé par la société.

Le 22 novembre 2010 (n° ... du rôle), le directeur prit une décision qui est libellée comme suit :

« Vu la requête introduite le 29 septembre 2009 par le sieur ..., au nom de la société civile immobilière ..., avec siège à L-... pour réclamer contre la « taxation d'office du bénéfice commercial de notre société pour les années 2005 à 2007 » ;

Vu le dossier fiscal ;

Vu les paragraphes 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;

Considérant que la requête ne désigne pas les bulletins critiqués ; que la réclamation est cependant à considérer comme étant dirigée contre les bulletins portant établissement séparé et en commun des revenus et les bulletins de la base d'assiette de l'impôt commercial communal des années 2005, 2006 et 2007, tous émis le 25 juin 2009 ;

Considérant que l'introduction par une requête unique de plusieurs demandes distinctes, mais néanmoins semblables, empiète sur le pouvoir discrétionnaire du directeur des contributions de joindre des affaires si elles sont connexes, mais n'est incompatible en l'espèce avec les exigences d'une procédure ordonnée ni dommageable à une bonne administration de la loi ; qu'il n'y a pas lieu de la refuser ;

Considérant que les réclamations ont été introduites par qui de droit (§§ 239 alinéa 1 et 238 AO) dans les forme et délai de la loi ; qu'elles sont partant recevables ;

Considérant que la réclamante fait grief au bureau d'imposition d'avoir établi les bases d'imposition des années 2005 à 2007 par voie de taxation ;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause sans égard aux moyens et conclusions du requérant, la loi d'impôt étant d'ordre public ;

qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé ;

qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;

Considérant que la réclamante n'ayant réservé aucune suite aux divers rappels l'invitant au dépôt des déclarations pour l'établissement en commun du bénéfice commercial et pour l'impôt commercial communal des années 2005, 2006 et 2007, notamment aux sommations d'astreintes et aux décisions liquidant les astreintes en question, le bureau d'imposition était fondé à procéder par voie de taxation conformément au § 217 AO ;

Considérant qu'en guise de motivation, la réclamante a remis, en date du 29 septembre 2009, les résultats des exercices clôturés au 31 décembre 2005, au 31 décembre 2006 et au 31 décembre 2007 couchés sur les formulaires des déclarations pour l'établissement en commun du bénéfice commercial des années 2005, 2006 et 2007, ainsi que les documents comptables se rapportant à ces exercices ;

Considérant que le paragraphe 208 alinéa 1 AO instaure la présomption de véracité au fond en faveur d'une comptabilité reconnue régulière en la forme ;

que cette présomption ne saurait être invoquée en faveur d'une comptabilité produite dans le cadre d'une réclamation ; que celle-ci ne constitue qu'un simple moyen de preuve ne bénéficiant d'aucune présomption de véracité (tribunal administratif du 12 février 2003, n° 14855 du rôle) ;

Considérant que même si les éléments soumis par la réclamante ne peuvent pas être nécessairement considérés comme établissant à suffisance son revenu imposable réel, le directeur a l'obligation de procéder à l'examen des pièces produites devant lui (Cour administrative du 19 février 2009, n° 25028C du rôle) ;

Considérant que les documents comptables suppléés renseignent des résultats de respectivement 1.615,27 euros, de -165.987,67 euros et de -61.246,65 euros ; que la réclamante a dès lors établi suffisamment l'écart significatif entre les revenus soumis à l'impôt fixé à travers les bulletins litigieux, établis par voie de taxation, et les revenus réels des années 2005, 2006 et 2007, de sorte qu'il y a lieu de réformer les bulletins des établissements séparés du bénéfice commercial et les bulletins de la base d'assiette de l'impôt commercial communal des années 2005, 2006 et 2007 avec les réserves suivantes ;

Considérant que les pièces produites en guise de motivation pour les années 2005 et 2006 reprennent les frais suivants :

	2005	2006
- Publicité ... :	12.400,00	19.559,55
- Expositions, foires, salon professionnel	19.500,00	17.500,00
- Frais de route :	13.404,80	p.m.
- Déplacement et prospection :	<u>170.0000,00</u>	<u>39.500,00</u>
Total :	215.304,80	76.559,55

Considérant qu'en ce qui concerne l'année 2005, les frais de publicité ..., d'expositions, de foires, ainsi qu'une partie des frais de déplacement et de prospection concernent des sommes payées en faveur d'un certain ..., demeurant à E-..., Espagne pour un montant total de 152.954,55 ;

qu'au titre de l'année 2006, les sommes versées au sieur ... s'élèvent à 37.059,55 euros ;

Considérant que selon les pièces fournies en guise de motivation et notamment d'une copie de lettre de collaboration commerciale avec une société dénommée « ... » et représentée par le sieur ..., ces frais auraient entre autres pour objet d'entretenir et de développer des « relations durables » sur le marché immobilier entre le Luxembourg et l'Espagne du Nord ;

Considérant que les neuf copies de « notes d'honoraires » d'un montant total de 152.954,55 euros reprennent la facturation des services suivants :

- *recherche de personnes-investisseurs qui veulent acheter des biens, maisons et logements situés au Luxembourg pour ramasser une location*
- *recherche de biens ou maisons ou appartements situés en Espagne qui pourraient intéresser des clients du Luxembourg*
- *recherche de promoteurs intéressés à faire des conditions spéciales pour « la vente sur plans de Résidences de vacances »*
- *des services de publicité sur voitures*
- *des services d'organisation de publicité, notamment l'aménagement d'un stand de publicité au bord d'une plage (12.400 euros)*
- *l'organisation d'un salon de 7 jours à Barcelone (19.500 euros)*

Considérant que lesdites « notes d'honoraires » constituent en effet des demandes de provision et d'acompte au profit du sieur ... ; qu'elles n'indiquent pas le destinataire des demandes de provisions ou d'acomptes ;

Considérant que la réclamante est restée en défaut de fournir des explications sur ses activités sur le marché espagnol ;

Considérant que bien que la réclamante ait produit des copies des virements pour les sommes payées au sieur ..., il n'en reste pas moins que la relation économique des frais invoqués avec son activité n'a pas pu être établie à suffisance par la réclamante ;

Considérant qu'en vertu de l'article 12 L.I.R. les dépenses de train de vie occasionnées par la position économique ou sociale du contribuable ne sont pas déductibles, même lorsqu'elles sont faites en vue de profiter ou sont susceptibles de profiter à sa profession ou son activité ;

Considérant qu'il résulte de tout ce qui précède que les frais de publicité ..., d'exposition et de foire, ainsi que des frais de déplacement et de prospection en rapport avec les sommes payées en faveur du sieur ... ne constituent pas des dépenses d'exploitation déductibles ;

Considérant encore que l'instruction au contentieux a révélé que les frais de route de 13.404,80 euros (2005), ainsi que les frais de déplacement et de prospection de 49.001 euros (2005) et de 39.500 euros (2006) indiquent les nombres de kilomètres parcourus au Grand-Duché et à l'étranger pendant les années 2005 et 2006 multipliés par un forfait de 0,40 euros ;

Considérant que les frais de voiture provoqués exclusivement par l'activité professionnelle constituent des dépenses d'exploitation (article 45 L.I.R.) et sont partant à porter en déduction du résultat de cette activité ;

Considérant que si en principe il incombe aux contribuables de fournir la preuve de la totalité des déplacements requise à des fins de détermination de la part de l'utilisation professionnelle au moyen notamment d'un carnet de bord, les contribuables doivent au moins, en l'absence de ce moyen de preuve, pouvoir présenter des annotations et autres pièces à l'appui pouvant être raisonnablement prises en considération pour étayer une quote-part professionnelle justifiée ;

Considérant que la requérante est restée en défaut de produire un carnet de bord pour les déplacements professionnels effectués en 2005 et en 2006 ;

Considérant qu'il ressort des statuts de la réclamante que celle-ci a pour objet la gestion, l'administration, l'exploitation, la mise en valeur par vente, échange, location, construction ou toute autre manière de tous biens immobiliers ou mobiliers ;

qu'il résulte des comptes fournis en guise de motivation que la réclamante détient dans son actif social des immeubles destinés à la vente situés notamment à ..., à ..., à ..., à ..., à ... et à ... ;

Considérant que le paragraphe 217 AO prévoit le procédé de la taxation, lorsque les bases d'imposition ne peuvent pas être déterminées autrement ;

Considérant que le directeur des contributions n'est pas lié par les moyens invoqués par le réclamant (§ 243 alinéa 2 AO), mais a le devoir de procéder d'office à un réexamen intégral de la cause (§ 243 alinéa 1 AO), tant en faveur qu'en défaveur du réclamant ;

Considérant qu'en tenant compte de l'objet social de la réclamante et des pièces présentées en relation avec des frais d'essence et de déplacement, les frais de route et les frais de prospection et de déplacement sont repris dans une seule rubrique et sont évalués à chaque fois 5.000 euros pour 2005 et 2006 ;

Considérant que les redressements des bulletins des établissements séparés du bénéfice commercial et des bulletins de la base d'assiette de l'impôt commercial communal des années 2005, 2006 et 2007 font l'objet des annexes qui constituent des parties intégrantes de la présente décision ;

PAR CES MOTIFS

reçoit les réclamations en la forme contre le bulletin portant établissement séparé et en commun des revenus et le bulletin de la base d'assiette de l'impôt commercial communal de l'année 2005,

réformant in péjus,

établit le bénéfice commercial de l'année 2005 à 197.778,62 euros et

- fixe la quote-part de la dame ... à 98.889,31 euros,*
- fixe la quote-part du sieur ... à 98.889,31 euros,*

établit la base d'assiette de l'impôt commercial communal de l'année 2005 à 4.732,50 euros,

fixe l'impôt commercial communal de l'année 2005 à 14.197 euros,

reçoit les réclamations en la forme contre les bulletins portant établissement séparé et en commun des revenus et les bulletins de la base d'assiette de l'impôt commercial communal des années 2006 et 2007,

les dit fondées,

établit le bénéfice commercial de l'année 2006 à -94.428,12 euros et

- fixe la quote-part de la dame ... à -47.214,06 euros,*
- fixe la quote-part du sieur ... à -47.214,06 euros,*

établit la base d'assiette de l'impôt commercial communal de l'année 2006 à 0 euro,

ramène l'impôt commercial communal de l'année 2006 à 0 euro,

établit le bénéfice commercial de l'année 2007 à -61.246,65 euros et

- fixe la quote-part de la dame ... à -30.623,33 euros,
- fixe la quote-part du sieur ... à -30.623,32 euros,
établit la base d'assiette de l'impôt commercial communal de l'année 2007 à 0 euro,
ramène l'impôt commercial communal de l'année 2007 à 0 euro,
renvoie au bureau d'imposition pour exécution. (...) »

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 24 février 2011, la société ... ainsi que les époux ... et ..., en leur qualité d'associés de la société ..., ont introduit un recours en réformation, sinon en annulation contre la décision directoriale précitée du 22 novembre 2010.

Quant à la compétence d'attribution du tribunal administratif pour statuer sur le présent recours, il résulte d'une lecture combinée des dispositions du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif que le tribunal est compétent pour statuer comme juge du fond sur le recours dirigé par un contribuable contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation de sa part contre des bulletins d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés et des bulletins de l'impôt commercial communal. Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation introduit à titre principal contre la décision directoriale du 22 novembre 2010. Il n'y a partant pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation.

Le délégué du gouvernement conclut à l'irrecevabilité du recours en réformation au motif qu'il n'aurait pas été introduit conformément à l'article 1^{er} de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives. Il fait valoir que l'objet de la demande ainsi que les faits et les moyens seraient exposés de manière insuffisante dans la requête introductive d'instance. Ainsi, les demandeurs se contenteraient de contester la décision directoriale déferée, sans préciser leur contestation et sans préciser en quoi la décision directoriale devrait être réformée.

Aux termes de l'article 1^{er}, alinéa 2, de la loi précitée du 21 juin 1999, la requête introductive d'instance doit contenir notamment l'exposé sommaire des faits et des moyens invoqués, ainsi que l'objet de la demande.

Il appartient au tribunal saisi d'apprécier *in concreto* si l'exposé sommaire des faits et des moyens, ensemble les conclusions s'en dégageant, est suffisamment explicite ou non. L'exception *obscuri libelli*, qui est d'application en matière de contentieux administratif, sanctionne d'une nullité l'acte y contrevenant, étant entendu que son but est de permettre au défendeur de savoir quelle est la décision critiquée et quels sont les moyens à la base de la demande, afin de lui permettre d'organiser utilement sa défense (cf. trib. adm. 30 avril 2003, n° 15482 du rôle, Pas. adm. 2011, V° Procédure contentieuse, n° 381).

S'il suffit que cet exposé soit sommaire, la requête introductive d'un recours ne doit cependant pas rester muette sur les moyens à son appui, elle ne doit pas être dépourvue des indications indispensables et elle doit contenir des conclusions.

En l'espèce, la requête introductive contient l'indication de l'objet de la demande, à savoir la réformation de la décision directoriale du 22 novembre 2010, un exposé sommaire des faits, en l'occurrence des explications quant à l'origine des dépenses d'exploitation dont la déduction est sollicitée, et notamment sur la collaboration de la société ... avec le ressortissant espagnol ..., d'une part, et sur les frais de route, de déplacement et de prospection pour les années 2005 et 2006, d'autre part, ainsi qu'un exposé sommaire des moyens en droit invoqués à l'appui du recours, à savoir la considération que ces frais devraient au regard des circonstances de l'espèce être considérés comme constituant des dépenses d'exploitation déductibles au sens de l'article 45 de la loi modifiée du 4 novembre 1967 sur l'impôt sur le revenu, ci-après désignée par « LIR ».

Il s'ensuit que la requête introductive d'instance répond aux exigences de l'article 1^{er} de la loi du 21 juin 1999, précitée, de sorte que le moyen d'irrecevabilité afférent est à rejeter comme étant non fondé.

Le délégué du gouvernement soutient encore que le recours en réformation serait irrecevable *omisso medio* dans la mesure où les époux ...-... n'auraient pas réclamé préalablement auprès du directeur contre les bulletins d'impôt litigieux.

La partie demanderesse réplique que le recours ne pourrait pas être déclaré irrecevable *omisso medio* en se prévalant de l'article 7 (2) de la loi précitée du 7 novembre 1996, en vertu duquel le recours devant les juridictions administratives serait ouvert à toute personne justifiant d'une « *lésion ou d'un intérêt personnel, direct, actuel et certain* ». Or, dans la mesure où les époux ...-... seraient les associés de la société ..., ils justifieraient partant d'un intérêt à agir. D'autre part, la décision directoriale litigieuse concernerait directement les époux ...-... en ce qu'elle fixerait leurs quotes-parts dans le bénéfice commercial de la société Enfin, la partie demanderesse fait valoir qu'en vertu de l'article 175 LIR, la société ... serait une « *société fiscalement transparente* » et qu'elle n'aurait pas de personnalité fiscale propre, et que, par conséquent, la décision du directeur ne pourrait pas uniquement concerner ladite société, mais également ses associés.

Au vœu des dispositions combinées des paragraphes 228, 238 et 239 AO et de l'article 8 (3) 1. de la loi précitée du 7 novembre 1996, le droit d'introduire un recours contentieux contre une décision directoriale est réservé aux contribuables qui ont préalablement introduit une réclamation devant le directeur ou qui ont été appelés en cause dans le cadre d'une réclamation introduite par autrui (cf. trib. adm. 31 décembre 2007, n° 22887 du rôle, Pas. adm. 2011, V° Impôts, n° 678).

Or, en l'espèce, force est de constater que la réclamation introduite le 29 septembre 2009 auprès du directeur a été formulée par la seule société ... sous la signature

de son gérant ..., sans que la réclamation en question n'englobe d'une quelconque manière les époux ...-..., en leur qualité d'associés de ladite société.

Il s'ensuit que le recours est irrecevable *omisso medio*, en tant qu'émanant des époux ...-... pour défaut de réclamation préalable.

Cette conclusion n'est ni éternelle par le moyen de la partie demanderesse suivant lequel une société civile immobilière n'aurait pas de personnalité fiscale et que par conséquent, la décision du directeur affecterait non seulement la société, mais également ses associés, ni par le moyen que les époux ...-... justifieraient d'un intérêt à agir contre la décision directoriale. En effet, force est de constater que la question de savoir si les époux ...-... avaient la qualité et l'intérêt à agir contre la décision directoriale litigieuse n'est pas de nature à remettre en cause le fait que la réclamation a été introduite au nom de la seule société Par ailleurs, le principe de la transparence d'une société civile immobilière au niveau fiscal ne saurait avoir comme conséquence qu'il y aurait lieu de considérer qu'une réclamation introduite par ou au nom de la société civile immobilière aurait été introduite, implicitement mais nécessairement, par son ou ses associés.

Il suit de ce qui précède que le recours en réformation est irrecevable en ce qu'il a été introduit par les époux ...-..., mais est recevable pour le surplus pour avoir été par ailleurs introduit dans les formes et délai de la loi.

A l'appui de son recours, la société ... fait exposer qu'elle aurait conclu en date du 2 juin 2005 un contrat intitulé « *Lettre de Collaboration Commerciale* » avec la société de droit espagnol ..., établie et ayant son siège social à E-..., représentée par son gérant en fonction, Monsieur En exécution dudit contrat, Monsieur ..., en sa qualité de gérant de la société ..., aurait adressé neuf demandes de provision et d'acompte pour les services rendus au cours de l'année 2005 et une demande de provision et d'acompte pour les services rendus au cours de l'année 2006. La demanderesse explique que ce partenariat entre les deux sociétés aurait eu pour objet de développer une clientèle espagnole intéressée par le marché immobilier luxembourgeois et une clientèle luxembourgeoise intéressée par le marché immobilier espagnol. Le directeur aurait contesté le calcul de ces frais causés par l'exécution dudit contrat au motif que les notes d'honoraires ou les demandes de provision de Monsieur ... n'indiqueraient pas le destinataire des demandes de provisions ou d'acomptes. Or, d'après la demanderesse, il se dégagerait cependant tant du contrat entre les deux sociétés, que des lettres adressées par Monsieur ... que le destinataire des demandes de provisions ou d'acomptes aurait bien été la société Ce serait pourtant à tort que le directeur aurait refusé la déduction de ces frais, en violation de l'article 45 LIR.

En second lieu, la partie demanderesse reproche au directeur de ne pas avoir admis, malgré les éléments apportés à l'administration des Contributions directes, la déductibilité des frais liés aux frais de route, de déplacement et de prospection, tels qu'ils auraient été comptabilisés pour les années 2005 et 2006. Elle conclut qu'en ne tenant pas compte des dépenses d'exploitation, malgré les preuves apportées, le directeur aurait violé l'article 45 LIR.

Le délégué du gouvernement rétorque que la partie demanderesse ne prendrait pas position par rapport à la motivation de la décision directoriale du 22 novembre 2010 et se contenterait de contester en bloc la décision directoriale, sans qu'elle ne fasse valoir des objections précises, pièces à l'appui, qui démontreraient que la déduction des sommes versées au sieur ... au titre des années 2005 et 2006, de même que les frais de déplacement pour ces mêmes années, devraient être déductibles.

En ordre subsidiaire, le délégué du gouvernement conclut qu'il ressortirait des éléments du dossier fiscal que ce serait à bon droit que le directeur a décidé que les frais de publicité ..., d'exposition et de foire, ainsi que les frais de déplacement et de prospection en rapport avec les sommes payées en faveur du sieur ... ne constituent pas des dépenses d'exploitation déductibles, et ce pour les motifs plus amplement exposés dans la décision entreprise. Le délégué du gouvernement invoque encore l'article 59 de la loi précitée du 21 juin 1999 aux termes duquel la preuve des faits libérant de l'obligation fiscale ou réduisant la côte d'impôt appartient au contribuable. Or, la partie demanderesse n'aurait pas rapporté de nouveaux éléments voire des preuves qui démontreraient la réalité de la relation économique des frais invoqués avec l'activité de la société Les affirmations de la partie demanderesse ainsi que les pièces produites seraient largement insuffisantes sur ce point.

Il soutient encore que la décision directoriale litigieuse serait à confirmer dans la mesure où la déduction des frais de déplacement au titre des années 2005 à 2006 aurait été refusée. En effet, la demanderesse resterait toujours en défaut de produire un carnet de bord pour les déplacements professionnels effectués pour ces mêmes années.

La partie demanderesse réplique qu'elle aurait non seulement contesté le motif principal gisant à la base de la décision du directeur, mais qu'elle aurait étayé son recours par des pièces déposées respectivement le 24 février 2011 et le 20 juin 2011. Elle affirme qu'il se dégagerait de ces pièces qu'elle aurait versé des carnets de bord justifiant, avec précision et exactitude, ses déplacements professionnels, au titre des années 2005 et 2006.

D'autre part, une attestation testimoniale versée par Monsieur ... confirmerait que les dix demandes de provision et d'acomptes auraient été émises en accord avec la prédite lettre de collaboration entre les deux sociétés et que les demandes de provision et d'acompte auraient été adressées à la société ... et que celle-ci en aurait été le destinataire exclusif. Il serait partant incontestable, au vu des pièces justificatives pour les années 2005 et 2006, d'admettre une réelle relation économique entre les sociétés ... et ..., correspondant au désir de développer une clientèle espagnole intéressée par le marché immobilier luxembourgeois et une clientèle luxembourgeoise intéressée par le marché immobilier espagnol. Or, cette relation économique aurait occasionné un certain nombre de frais fiscalement déductibles, en relation directe avec l'activité professionnelle, de sorte qu'il y aurait lieu d'admettre la déductibilité des sommes versées à Monsieur ... au titre des années 2005 et 2006.

Dans son mémoire en duplique, le délégué du gouvernement souligne à nouveau que la partie demanderesse resterait en défaut de préciser, de manière claire et non équivoque, les objections exactes à l'encontre de la décision directoriale entreprise, et se limiterait à verser un pêle-mêle de pièces, sans la moindre explication quant à leur relation exacte et détaillée avec le peu d'arguments développés à travers son recours. Le délégué du gouvernement conteste par ailleurs la réalité de la relation économique entre la société ... et la société espagnole ... qui serait « *nébuleuse* » et en déduit que la réalité de leurs activités ne serait pas établie. Ainsi, ces activités ne seraient documentées par aucun contrat préalable réglant les rapports entre les deux sociétés comme cela serait d'usage sur un marché normal. Pour le cas où le tribunal retiendrait l'existence de ces activités comme établies, *quod non*, la question se poserait de savoir si la société ... n'avait pas un établissement stable en Espagne à qui reviendrait alors le droit d'imposer les revenus générés par cette activité. Dans ce cas de figure, l'intégralité des frais invoqués par la partie demanderesse ne pourrait en aucun cas être déduite comme frais d'exploitation au Luxembourg. Quant à l'attestation testimoniale du sieur ..., le délégué du gouvernement soutient qu'elle serait irrégulière et dépourvue de toute valeur juridique, alors qu'elle n'aurait été établie que pour les seuls besoins de la cause.

Concernant les frais de route et les frais de prospection pour les années 2005 et 2006, le délégué du gouvernement précise que ceux-ci auraient été taxés par le directeur à 5.000 euros par an. Si la partie demanderesse contestait ce montant, elle ne rapporterait cependant pas la preuve de ses frais réels. Ainsi, le « carnet de bord » versé au tribunal n'aurait pas été établi conformément aux règles applicables en la matière. Le délégué du gouvernement explique que la demanderesse ferait notamment la distinction inexistante et incompréhensible entre frais de déplacement et frais de route, alors que ces frais devraient normalement être repris sous un seul poste. De même, le lien entre les activités de la société ... et des frais exposés en France, et notamment dans des restaurants parisiens ainsi que dans des boutiques de vêtements de haut de gamme pour femmes à Luxembourg laisserait d'être établi. Le délégué du gouvernement sollicite partant la confirmation de la décision directoriale litigieuse dans la mesure où la déduction des frais de déplacement au titre des années 2005 à 2006 a été refusée.

La partie demanderesse conteste le refus du directeur d'admettre la déductibilité, en tant que dépenses d'exploitation, des frais de publicité ..., d'expositions, de foires, ainsi qu'une partie des frais de déplacement et de prospection concernant les sommes payées en faveur de Monsieur ..., soit un montant de 152.954,55 euros au titre de l'année 2005 et un montant de 37.059,55 euros au titre de l'année 2006, d'une part, ainsi que le refus du directeur d'admettre la déductibilité de frais de route, de déplacement et de prospection pour les mêmes années, d'autre part.

Aux termes de l'article 45 (1) LIR, « *sont considérées comme dépenses d'exploitation déductibles les dépenses provoquées exclusivement par l'entreprise* », tandis qu'aux termes de l'article 12 n° 1 LIR, « (...) *ne sont déductibles (...) les dépenses effectuées dans l'intérêt du ménage du contribuable et pour l'entretien des membres de sa famille. Rentrent également parmi ces dépenses les dépenses de train de vie occasionnées par la position économique ou sociale du contribuable, même lorsqu'elles*

sont faites en vue de profiter ou sont susceptibles de profiter à sa profession ou à son activité ».

Il y a encore lieu de rappeler que conformément à l'article 59 de la loi précitée du 21 juin 1999, la preuve des faits libérant de l'obligation fiscale ou réduisant la cote d'impôt appartient au contribuable. A ce titre, en ce qui concerne plus particulièrement la question de la déductibilité de dépenses, il appartient non seulement au contribuable de rapporter la preuve de l'existence matérielle de ces dépenses, c'est-à-dire que les dépenses alléguées ont causé une diminution effective du patrimoine du contribuable, mais encore la preuve, ainsi que le relève à bon droit le délégué du gouvernement, de la relation économique de la dépense alléguée avec la catégorie de revenu choisie.

S'agissant en l'espèce de dépenses d'exploitation, il appartient dès lors au contribuable, en application des articles 12 et 45 LIR, de rapporter la preuve que les frais mis en avant se rapportent exclusivement à l'exploitation de l'entreprise.

Il convient encore de rappeler que si le tribunal est certes investi du pouvoir de statuer en tant que juge du fond, il n'en demeure pas moins que s'il est saisi d'un recours contentieux contre un acte déterminé, l'examen auquel il doit se livrer s'effectue en principe dans le cadre des moyens invoqués par la partie demanderesse pour contrer les points spécifiques de l'acte déféré faisant grief, sans que son contrôle ne consiste à procéder à un réexamen général et global de la situation fiscale du contribuable. La mission du juge administratif, lorsqu'il est investi du pouvoir de réformer, consiste en effet à substituer à une décision administrative jugée illégale sa propre décision, de sorte qu'il incombe au demandeur en réformation de fournir à l'appui de sa requête des éléments suffisamment précis pour permettre, le cas échéant, l'exercice utile de ce pouvoir de réformation (cf. trib. adm. 31 mai 2006, n° 20705 du rôle, Pas. adm. 2011, V° Impôts, n° 666).

En l'espèce, il échet de relever que le paiement des montants litigieux à Monsieur ... a été admis comme établi par le directeur. En revanche, ce dernier a remis en cause la relation économique des frais ainsi invoqués avec l'activité de la société

Or, à cet égard, force est de constater que la partie demanderesse se borne à affirmer le caractère professionnel de ces frais, en précisant que ces montants auraient été payés à Monsieur ... et en produisant à l'appui de ses affirmations, une copie de la lettre de collaboration commerciale entre la société ... et la société espagnole ... en vue de la recherche de clientèle au Luxembourg et en Espagne ainsi que les demandes d'acompte ou de provision, pièces dont disposait déjà le directeur dans le cadre de la réclamation. Elle reste cependant en défaut de démontrer, en rapportant, le cas échéant, des pièces justificatives, la nature professionnelle des dépenses ainsi alléguées et plus particulièrement la relation économique des frais invoqués avec son activité.

Cette conclusion n'est pas éternisée par la production d'une attestation testimoniale émanant de Monsieur ... du 15 juin 2011, versée aux débats par la partie demanderesse. En effet, indépendamment de la question de la régularité de cette attestation, telle que

soulevée par le délégué du gouvernement, cette attestation est peu précise, alors que Monsieur ... se borne à attester qu'il a adressé, en sa qualité de gérant de la société ..., « *pour les déplacements et la collaboration* » les demandes de provision et d'acompte litigieuses à la société ... sur la base de la prédite lettre de collaboration commerciale du 2 juin 2005, sans fournir plus de précisions.

Il convient encore de relever que la partie demanderesse a soumis au tribunal en vrac et sans distinction des justificatifs de dépenses, sans fournir la moindre explication en droit ou en fait susceptible d'énervier l'argumentation juridique du directeur, de sorte que le tribunal, confronté à un dossier non autrement instruit sur ces points, ne peut que constater que les motifs de refus du directeur n'ont pas été utilement combattus, la demanderesse n'ayant tout simplement pas pris position y relativement, mais s'est contentée de réclamer la déductibilité de ces frais comme dépenses d'exploitation en renvoyant le tribunal aux pièces versées aux débats, sans avoir mis le tribunal en mesure d'engager utilement un quelconque débat afférent. Il échet de rappeler dans ce contexte que le rôle du tribunal administratif ne consiste pas à procéder indépendamment des motifs de refus directoriaux à un réexamen global de la situation fiscale du contribuable.

Dès lors, le moyen tendant à voir réformer la décision directoriale et pouvoir déduire les sommes payées en faveur de Monsieur ... comme des dépenses d'exploitation est à rejeter pour ne pas être fondé.

En ce qui concerne ensuite les frais de route de 13.404,80 euros au titre de l'année 2005, ainsi que les frais de déplacement et de prospection de 49.001 euros au titre de la même année et de 39.500 euros au titre de l'année 2006, que la demanderesse entend faire valoir, il y a lieu de rappeler que les frais de route provoqués exclusivement par l'activité professionnelle constituent des dépenses d'exploitation au sens de l'article 45 LIR, précité, et sont partant à porter en déduction du résultat de cette activité.

Il incombe toutefois au contribuable de fournir la preuve de la totalité des déplacements afin de pouvoir déterminer la part de l'utilisation professionnelle au moyen notamment d'un carnet de bord. Si, le contribuable n'est pas en mesure de présenter un carnet de bord, il doit au moins pouvoir présenter un moyen de preuve équivalent, de nature à démontrer la proportion exacte des trajets professionnels dont il se prévaut.

En l'espèce, force est de constater que, tout comme dans le cadre de la réclamation introduite devant le directeur, la partie demanderesse reste en défaut de soumettre au tribunal un carnet de bord tenu en bonne et due forme au jour le jour pour les déplacements professionnels effectués en 2005 et en 2006. Si la partie demanderesse affirme certes dans son mémoire en réplique avoir versé aux débats des carnets de bord pour les années 2005 et 2006, en renvoyant aux pièces n^{os} 2 à 7 de la farde de pièces n^o 2 déposée en date du 20 juin 2011 au greffe du tribunal administratif, il convient cependant de retenir que contrairement à son affirmation, la demanderesse n'a pas produit de carnet de bord établi selon les règles en la matière, mais s'est contentée de verser un relevé indiquant un nombre total de kilomètres multipliés par un forfait de 0,40 euros tout en

joignant divers justificatifs de frais, tels des frais d'essence, de restaurant, de billets d'avion et de vêtements, sans autres précisions ou explications.

Force est dès lors au tribunal de retenir que la partie demanderesse n'a pas rapporté la preuve du caractère professionnel de ses déplacements, ni de l'importance de ses déplacements, de sorte qu'elle n'est pas fondée à soutenir que c'est à tort que le directeur a refusé d'admettre la déductibilité de la totalité des frais déclarés à ce titre.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent que le recours en réformation est à rejeter comme non fondé.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties;

se déclare compétent pour connaître du recours principal en réformation ;

déclare irrecevable le recours en réformation dans la mesure où il a été introduit par les époux ... et ... ;

le déclare recevable pour le surplus ;

au fond, le déclare non fondé, partant en déboute ;

dit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation ;

condamne la partie demanderesse aux frais.

Ainsi jugé par :

Martine Gillardin, vice-président,
Annick Braun, premier juge,
Andrée Gindt, juge,

et lu à l'audience publique du 18 avril 2012 par le vice-président, en présence du greffier Judith Tagliaferri.

s. Judith Tagliaferri

s. Martine Gillardin

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 19.04.2012

Le Greffier du Tribunal administratif